

Evaluasi Pengakuan dan Pengukuran Berbasis Akrual Atas Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) Berjenis Pelayanan

Rio Christanto^{1*}, Nanda Ayu Wijayanti²

^{1,2})Program Magister Akuntansi Universitas Indonesia, Depok

^{1,2})rio.hutasoit@gmail.com

*Corresponding Author

Diajukan : 5 Mei 2023

Disetujui : 17 Mei 2023

Dipublikasi : 1 Oktober 2023

ABSTRACT

This study aims to evaluate the phenomenon of accrual-based recognition and measurement using the date point of the Consular Function official memorandum document on non-tax state revenue of service type at the Ministry of Foreign Affairs of the Republic of Indonesia based on public accountability framework and cost benefit analysis and. Accrual-based recognition and measurement using these documents causes the value of revenue-LO presented in the Financial Statements to be over or understated as it consists of 5 (five) frequencies or periods of recognition and measurement, namely every day, every week, every two weeks, every month, and every three months. The unit of analysis is in the form of multiple units of analysis in five work units of the Indonesia Representative Diplomatic Mission which represent each period of recognition and measurement. This research is descriptive qualitative research. Data were obtained through interviews and documentation. The data analysis method uses qualitative descriptive techniques and content analysis. The results show that accrual-based recognition and measurement of non-tax state revenue type services not only pay attention to the occurrence but also the completion of the service process. In addition, the recognition and measurement treatment carried out so far has considered the aspects of costs and benefits so that there are five recognition and measurement periods. In the future, it is hoped that there will be an integrated system so that the frequency of recognition and measurement can be uniform and the presentation of value of non-state revenue contained in the financial statements can be accounted for to the public.

Keywords: *Accrual Basis; Cost and Benefit Analysis; Non-State Revenue; Public Accountability; Revenue Recognition and Measurement Based on SAP.*

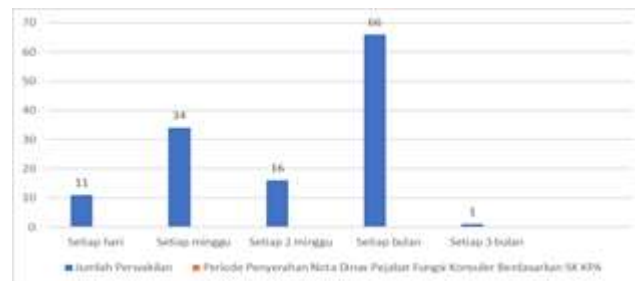
PENDAHULUAN

Mulai tahun 2015, setiap entitas Pemerintah diwajibkan untuk menerapkan pencatatan berbasis akrual secara penuh atas transaksi belanja dan pendapatan. Kewajiban itu sesuai dengan amanat UU Nomor 17 tahun 2003 yang dijabarkan secara teknis pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) tersebut mengalami beberapa kali pembaharuan hingga tahun 2021 sehingga memberikan pedoman kepada setiap entitas Pemerintah untuk melakukan pencatatan berbasis akrual. Penerapan pencatatan basis akrual baik atas belanja maupun pendapatan, memberikan informasi keuangan yang lebih baik untuk dasar akuntabilitas pemerintah (Hasan dalam Ferryono & Sutaryo, 2017).

Salah satu entitas Pemerintah yang telah melakukan pencatatan basis akrual ini adalah Kementerian Luar Negeri Republik Indonesia (Kemenlu RI). Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI tahun 2015 hingga 2016, tidak terdapat permasalahan terkait pencatatan basis akrual di Kemenlu RI. Namun berdasarkan Ikhtisar

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI pada tahun 2017 dan 2018, ditemui sejumlah temuan pada Laporan Keuangan Kemenlu RI khususnya pada Satker (Satuan Kerja) Perwakilan RI terkait pengakuan dan pengukuran pendapatan berbasis akrual atas pendapatan pada Kemenlu RI yang belum sepenuhnya dianggap sesuai dengan SAP. Atas dasar temuan tersebut, Kemenlu RI telah melakukan tindak lanjut yang diperlukan guna menghilangkan temuan tersebut.

Meskipun tindak lanjut atas temuan BPK RI terkait pendapatan telah dilakukan oleh Kemenlu RI, namun masih ditemukan permasalahan terkait penerapan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual PNBPN berjenis pelayanan di Kemenlu RI. Permasalahan yang terjadi adalah satuan kerja (Satker) Perwakilan RI mengakui dan mengukur Pendapatan Negara Bukan Pajak (PNBP) berjenis pelayanan menggunakan tanggal nota dinas Fungsi Konsuler (Kemenlu RI, 2021). Pengimplementasian pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan nota dinas Fungsi Konsuler menyebabkan ketidakseragaman atas periode atau frekuensi pengakuan dan pengukuran PNBPN (Kemenlu RI, 2021). Ketidakseragaman ini seperti yang terlihat dari gambar 1. Pengakuan dan pengukuran menurut nota dinas Fungsi Konsuler tersebut bertentangan dengan SAP. Berdasarkan SAP (2019) mengingat pendapatan diakui pada saat terjadinya timbulnya hak atas pendapatan dan adanya aliran sumber daya ekonomi yang masuk kepada entitas.



Gambar 1, Statistik Periode Nota Dinas Fungsi Konsuler
Sumber: Kemenlu RI, 2021 dan data telah diolah kembali

Fenomena pengakuan dan pengukuran ini tidak sesuai dengan SAP, dimana seharusnya entitas melakukan pengakuan dan pengukuran pada saat timbulnya hak atas pendapatan, adanya aliran masuk sumber daya ekonomi kepada entitas, dan/atau telah selesainya pelayanan yang telah diberikan. Di dalam sistem akuntansi berbasis akrual, pengakuan pendapatan dan biaya dilakukan pada saat terjadinya, bukan pada saat uang dibayarkan atau diterima. Hal ini dikarenakan sistem berbasis akrual berfokus pada pencatatan dan pengukuran komponen-komponen laporan keuangan seperti aset, kewajiban, dan ekuitas secara lengkap dan akurat (Wahyuni dalam Ramadana & Bahgia, 2023). Ketidaksesuaian ini akan menyebabkan beberapa dampak terhadap penyajian nilai pendapatan-LO pada laporan keuangan. Beberapa dampak atas pengimplementasian pengakuan dan pengukuran basis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan menurut tanggal nota dinas Fungsi Konsuler ini adalah nilai pendapatan-LO (khususnya berjenis pelayanan) tidak menggambarkan kondisi pencatatan berbasis akrual sesuai SAP dan nilai pendapatan-LO yang tersaji dalam Laporan Keuangan sehingga akan menjadi *over* atau *understated*. Jika perlakuan akuntansi terhadap pendapatan tidak dilakukan secara tepat, maka laporan keuangan akan menghasilkan suatu penilaian yang *understated* atau *overstated* (Rahmawati & Puspita, 2021). Kehati-hatian dalam pelaksanaan penilaian diperlukan dalam membuat estimasi yang diperlukan dalam kondisi ketidakpastian, sehingga pendapatan atau aset tidak dilebih-lebihkan dan beban atau kewajiban tidak dikurang-kurangkan (IASB dalam Răzvan Hoinaru, 2023). Oleh karena itu diperlukannya pencatatan yang akurat sehingga penyajian angka-angka pada laporan keuangan dapat dipertanggungjawabkan kepada stakeholders laporan keuangan. Dalam rangka melayani kebutuhan untuk pengambilan keputusan dan pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan yang lebih luas dalam organisasi sektor publik, persyaratan kualitas pada pelaporan keuangan merupakan faktor yang penting (Krambia-Kapardis dalam Tran et al., 2021).

Beberapa penelitian mengenai pengakuan dan pengukuran PNBP berjenis pelayanan dengan menggunakan kerangka akuntabilitas dan analisis biaya manfaat masih terbatas. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Purta et al. (2022) tidak secara eksplisit mengevaluasi pengakuan dan pengukuran pendapatan dengan menggunakan kerangka akuntabilitas dan analisis biaya dan manfaat. Berbeda dengan riset terdahulu dimana tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengevaluasi kesesuaian pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBP berjenis pelayanan berdasarkan SAP serta menganalisis implementasi pengakuan dan pengukurannya dilihat dari sudut pandang *cost-benefit analysis*. Penelitian ini penting mengingat kontribusi yang dapat diberikan yaitu memberikan deskripsi terkait evaluasi pengakuan dan pengukuran PNBP berjenis pelayanan berdasarkan kerangka akuntabilitas publik dan analisis biaya dan manfaat.

STUDI LITERATUR

Pengakuan Pendapatan pada Sektor Publik

Berdasarkan SAP, pengakuan adalah tahapan penentuan apakah tolak ukur pencatatan peristiwa, kejadian, atau transaksi pada pembukuan terpenuhi, maka selanjutnya membentuk komponen pelengkap dari setiap unsur di laporan keuangan, khususnya pendapatan-LO. Pengakuan dimanifestasikan dalam pengakuan sejumlah nilai moneter pada setiap komponen laporan keuangan yang memengaruhi dampak peristiwa terkait. Pengakuan pendapatan berbasis akrual sendiri diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Dalam menentukan apakah suatu kejadian/peristiwa memenuhi kriteria pengakuan, perlu dipertimbangkan juga aspek materialitas. Berdasarkan SAP, materialitas adalah suatu peristiwa ketika pengabaian atau kesalahan penyajian informasi memengaruhi keputusan atau pertimbangan yang dibuat berdasarkan laporan keuangan pengguna. Materialitas adalah kemampuan asumsi penilaian seorang akuntan dalam menjustifikasi seberapa bernilainya materialitas memengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan (Faux dalam Mio, Chiara; Fasan, 2013).

Pengukuran Pendapatan pada Sektor Publik

Berdasarkan SAP, pengukuran adalah proses penentuan nilai uang untuk mengidentifikasi dan memasukkan setiap item dalam laporan keuangan. Penilaian pos-pos neraca dilakukan dengan biaya awal. Aset diakui sebagai biaya perolehan/penggunaan dana atau sebesar nilai wajar imbalan yang diterima untuk perolehan aset tersebut. Liabilitas diakui sebesar nilai wajar sumber daya keuangan yang digunakan pemerintah untuk memenuhi kewajiban terkait.

Penilaian pos-pos laporan keuangan yang menggambarkan kekayaan atau posisi keuangan, pencapaian realisasi anggaran, kegiatan operasional keuangan suatu instansi, dll dilakukan dalam mata uang rupiah. Transaksi yang menggunakan mata uang asing harus ditranslasikan terlebih dahulu sehingga akan tersaji nilai rupiah pada laporan keuangan (KSAP, 2012).

Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)

Pada dasarnya, penerimaan negara terbagi atas 2 jenis penerimaan, yaitu penerimaan dari pajak dan penerimaan bukan pajak yang disebut Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) (BPKP, 2023). Berdasarkan Peraturan Menteri Luar Negeri (Permenlu) 26/2020 tentang Pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak di lingkungan Kemenlu RI, jenis PNBP pada Kemenlu RI meliputi seluruh penerimaan pada satuan kerja Pusat dan Perwakilan RI. PNBP sebagaimana dimaksud diperoleh dari pelayanan dan selain pelayanan. PNBP yang diperoleh dari pelayanan terdiri atas pelayanan kekonsuleran dan pelayanan kekonsuleran yang diberikan oleh Perwakilan RI. Berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) 49/2016 Tentang Tarif atas Jenis PNBP yang berlaku pada Kementerian Luar Negeri, jenis PNBP terbagi atas dua yaitu Penerimaan Dalam Negeri yang meliputi biaya legalisasi surat dokumen asli dan Penerimaan Luar Negeri yang terdiri atas penerimaan dari pengurusan dokumen dan melegalkan salinan dokumen yang dikeluarkan oleh negara asing. Berdasarkan PP 28/2019 tentang Tarif atas Jenis PNBP yang berlaku pada Kementerian Hukum dan HAM, jenis PNBP terdiri atas Dokumen Perjalanan

Republik Indonesia meliputi Surat Perjalanan Laksana Paspor (SPLP) dan Paspor, Visa, serta Keimigrasian lainnya meliputi Paspor hilang/rusak, Affidavit, dll.

Teori Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas merupakan salah satu karakteristik pelaksanaan *good governance* yang mensyaratkan pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan (Mardiasmo, 2018). Akuntabilitas memberikan kesempatan kepada mereka yang bertanggung jawab untuk menjelaskan dan membenarkan tindakan yang diambil dan hasil upaya mereka untuk menyelesaikan tugas atau mencapai tujuan yang ditetapkan. Oleh karena itu, ini adalah proses di mana informasi ditransmisikan sedemikian rupa sehingga bentuk dan isinya terkoordinasi, sehingga penerima informasi dapat menganalisis dan mengevaluasi kinerja penyedia dan menghargainya secara positif atau negatif tergantung pada evaluasinya. Bovens et al. (2014) menjelaskan bahwa akuntabilitas adalah asosiasi antara aktor dan forum dimana aktor harus menjelaskan dan membenarkan perilakunya, forum dapat mempertanyakan dan menilai, dan tokoh harus bersedia menerima akibat dari perbuatannya.

Analisis Biaya Manfaat

Cost-benefit analysis didasarkan pada konsep ekonomi bahwa keputusan optimal yang dibuat membutuhkan pengambil keputusan untuk memastikan penerapan yang paling baik dari kekayaan ekonomi yang kurang memadai untuk penggunaan bersaing (Levine dalam Crouch, 2012). *Cost-benefit analysis* akan berguna pada saat menganalisis suatu program atau kebijakan untuk menentukan apakah manfaat total program atau kebijakan bagi masyarakat melebihi biayanya atau ketika program-program atau kebijakan alternatif diperbandingkan untuk melihat mana yang memberikan manfaat terbesar bagi masyarakat (Cellini & Kee, 2015). Biaya dan manfaat tersebut kemudian dapat digolongkan ke dalam dua golongan, dimana nantinya akan terbagi menjadi beberapa kelompok, yaitu:

Tabel 1. Kelompok/Jenis Biaya dan Manfaat

Kelompok/Jenis Biaya dan Manfaat		
Riil	Langsung	Berwujud
		Tidak Berwujud
	Tidak Langsung	Berwujud
		Tidak Berwujud
Semu	Langsung	-

Sumber: Cellini dan Kee, 2015 dan data telah diolah kembali

Pengimplementasian pencatatan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual PNBPN berjenis pelayanan menurut tanggal nota dinas Fungsi Konsuler merupakan kebijakan internal Kemenlu RI dalam rangka penyajian angka pendapatan-LO yang tepat sehingga menghasilkan laporan keuangan yang akuntabel. Sejalan dengan hal tersebut, faktor analisis biaya dan manfaat perlu diperhatikan. Oleh karena itu, analisis biaya dan manfaat yang akan digunakan dengan mekanisme membandingkan komponen biaya dan manfaat dalam bentuk berwujud (*tangible*) atau tidak berwujud (*intangible*) dari setiap alternatif atau dalam hal ini dari setiap kebijakan pengimplementasian pengakuan dan pengukuran berbasis akrual PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan tanggal nota dinas Fungsi Konsuler. Adapun biaya tidak berwujud yang muncul adalah *time cost* dan *psychological effect*.

Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai pengakuan dan pengukuran PNBP berjenis pelayanan dengan menggunakan kerangka akuntabilitas dan analisis biaya manfaat masih terbatas. Dari penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Monika Shanty Ista Purta et al. (2022), mengungkapkan bahwa objek penelitiannya yaitu pengakuan dan pengukuran pendapatan RSUD Kota Mataram telah sesuai dengan PSAP 13 yaitu Penyajian Laporan Keuangan BLU. Sejalan dengan penelitian Andea et al. (2020) bahwa pengakuan pendapatan dalam hal ini pajak bumi bangunan di BPPRD Kota Bitung yang meliputi antara lain pendapatan-LRA dan pendapatan-LO telah sesuai dengan UU Nomor 71 tahun 2010. Fajriyah (2019) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa pengakuan pendapatan Retribusi Pemakaian Daerah dengan basis akrual yaitu pada saat timbulnya hak dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Retribusi Daerah (SKRD). Yuwana et al., (2016) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa pengimplementasian basis akrual atas pengakuan pendapatan pajak dan migas mengandung substansi ketidakadilan dan memberatkan rakyat Indonesia karena menambah mandatory spending yang dibiayai dari utang negara dan pemungutan pajak yang lebih besar. Adapun penelitian dengan kerangka *cost-benefit analysis* yang dilakukan oleh Pertiwi & Wijayanti, (2023). Dalam penelitiannya, peneliti tersebut membandingkan antara biaya dan manfaat baik material maupun immaterial yang terdapat di Kereta Api Indonesia (KAI) atas insentif PPh pasal 21 yang ditanggung Pemerintah. Oleh karena itu, penelitian ini akan mengidentifikasi biaya dan manfaat yang terjadi pada Kemenlu RI atas pengakuan dan pengukuran pendapatan PNBP berjenis pelayanan yang terjadi di Kemenlu RI.

METODE

Objek penelitian ini adalah Kemenlu RI dengan berfokus kepada 5 (lima) Satker Perwakilan RI atau *multiple unit analysis* sebagai studi kasus. Penelitian pada Kementerian Luar Negeri ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus evaluasi guna menganalisis lebih lanjut mengenai fenomena terkait pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBP berjenis pelayanan dari sisi analisis biaya dan manfaat.

Penelitian ini menggunakan instrumen penelitian berupa data primer yang bersumber dari revidu dokumen berupa dokumen-dokumen yang diperoleh langsung dari Kemenlu RI dan wawancara dengan para informan/narasumber yang kompeten dengan isu pencatatan pengakuan dan pengukuran PNBP berjenis pelayanan. Revidu dokumen dilakukan atas dokumen berupa Peraturan Menteri Luar Negeri terkait petunjuk teknis akuntansi, Keputusan Menteri Luar Negeri terkait indeksasi Perwakilan RI, kertas kerja pengakuan dan pengukuran berbasis akrual PNBP berjenis pelayanan, serta Laporan Keuangan 5 (lima) Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian. Sedangkan wawancara dilakukan kepada 9 informan/narasumber yaitu, 1 (satu) Kepala Bagian Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, 1 (satu) orang Auditor Internal Kemenlu RI, 1 (satu) orang Auditor Eksternal yang berasal dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI, 1 (satu) orang Anggota Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP), serta 5 (lima) orang Bendahara Penerimaan/Fungsi Konsuler/Staf Administrasi dari masing-masing Perwakilan RI yang dipilih.

Teknik analisis dalam penelitian ini akan menggunakan teknik *descriptive qualitative analysis* dan *content analysis*. Menurut Pertiwi & Wijayanti, (2023) metode *descriptive qualitative analysis* adalah penelitian dengan cara mengeksplorasi dan memainkan peran penting dalam membentuk pemahaman orang terhadap berbagai variabel sosial. *Content analysis* adalah teknik pengendalian isi atau informasi dan simbol yang terkandung dalam dokumen tertulis atau sarana komunikasi lainnya (Neuman, 2014). Terdapat langkah-langkah yang akan dilakukan dalam *descriptive qualitative analysis*. Langkah pertama adalah mengumpulkan hasil revidu dokumen-dokumen terkait dan membuat transkrip dari hasil wawancara dengan responden. Langkah kedua adalah mengidentifikasi dan mendeskripsikan secara ringkas atas hasil revidu dokumen dan hasil wawancara yang saling berkaitan. Sedangkan untuk *content analysis*, analisis yang akan dilakukan adalah mencari kesesuaian dengan SAP terhadap praktik pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBP pelayanan dan mengidentifikasi mana saja dari hasil revidu dokumen dan wawancara yang masuk ke dalam komponen biaya dan manfaat atas pelaksanaan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual PNBP berjenis pelayanan. *Content analysis* akan menggunakan bantuan aplikasi NVivo 12 plus yang diharapkan akan meminimalisir subjektivitas

penelitian, sehingga akan mendapatkan kesimpulan sesuai dengan tujuan penelitian.

Penelitian ini berfokus pada *multiple unit analysis* sebagai studi kasus. Kemenlu RI menjadi studi kasus evaluasi yang akan diteliti dengan batasan penelitian pada Perwakilan RI di Singapura, Cape Town, Rabat, Sarajevo dan Quito. Perwakilan RI ~~Purposed sampling~~ yang dipilih tersebut berdasarkan nilai indeks kekonsuleran yang berbanding lurus dengan frekuensi nota dinas. Nilai indeks kekonsuleran tersebut terdapat pada indeks perwakilan yang tercantum pada Kepmenlu nomor 6 Tahun 2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan RI di Luar Negeri. Dalam kaitan penelitian ini, perbandingan lurus atau linier antara indeks kekonsuleran dengan frekuensi nota dinas diharapkan akan membantu peneliti untuk pengambilan kesimpulan di akhir penelitian.

HASIL

Kementerian Luar Negeri Republik Indonesia merupakan Kementerian dalam Pemerintah Republik Indonesia yang memiliki tugas untuk menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang politik dan hubungan luar negeri, guna membantu Presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan negara. Kemenlu RI memiliki tiga belas Satuan Kerja (Satker) Pusat dan 132 (seratus tiga puluh dua) Satker Perwakilan RI. Adapun Satker Perwakilan RI di Luar Negeri sebanyak 132 (seratus tiga puluh dua) Satker Perwakilan terdiri dari 95 (sembilan puluh lima) Kedutaan Besar, 3 (tiga) Perutusan Tetap untuk Perserikatan Bangsa Bangsa (PBB) di New York dan Jenewa, serta Perutusan Tetap untuk ASEAN di Jakarta, 30 (tiga puluh) Konsulat Jenderal, dan 4 (empat) Konsulat Republik Indonesia.

Salah satu sasaran strategis Kemenlu RI adalah menciptakan infrastruktur diplomasi yang kuat yang salah satunya tercermin dalam pengelolaan anggaran yang akuntabel. Untuk mewujudkan sasaran strategis tersebut, Kemenlu RI memiliki beberapa instrumen kebijakan atau peraturan yang telah dikeluarkan. Peraturan atau kebijakan tersebut adalah Kepmenlu 06 tahun 2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Republik Indonesia di Luar Negeri dan Permenlu 05 tahun 2022 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Kementerian Luar Negeri. Kedua produk hukum atau kebijakan tersebut sama-sama mengatur terkait tata kerja serta perlakuan akuntansi untuk setiap transaksi yang dilakukan baik oleh Satker Pusat maupun entitas Perwakilan RI yang berada di luar negeri.

Beberapa teknik pengumpulan data dalam penelitian ini terdiri dari revidu dokumen dan wawancara. Terkait dengan revidu dokumen dilakukan atas Kepmenlu 06 Tahun 2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan RI di luar negeri, Permenlu 05 Tahun 2022 tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Kementerian Luar Negeri, kertas kerja pengakuan dan pengukuran PNPB berjenis pelayanan serta laporan keuangan terhadap 5 (lima) Satker Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian pada periode Tahun Anggaran 2021. Terkait revidu dokumen atas Kepmenlu 06 Tahun 2004, terdapat trend positif atau linier antara indeks kekonsuleran dengan frekuensi nota dinas pada Satker yang menjadi fokus penelitian penelitian. Seperti yang terlihat pada tabel 2 dan gambar 3 di bawah ini:

Tabel 2. Perbandingan Perwakilan RI Berdasarkan Frekuensi Nota Dinas, Indeks Perwakilan, dan Indeks Kekonsuleran

Frekuensi Nota Dinas	Nama Perwakilan RI	Indeks Perwakilan RI	Indeks Kekonsuleran
Setiap hari	Singapura	3,74	4,77
Setiap minggu	Cape Town	2,50	2,50
Setiap dua minggu	Rabat	2,16	1,34
Setiap bulan	Sarajevo	1,56	1,16
Setiap tiga bulan	Quito	1,53	1,05

Sumber: Kemenlu RI, 2021 dan data telah diolah kembali



Gambar 2, Perbandingan Linier antara Indeks Kekonsuleran Dengan Frekuensi Nota Dinas

Sumber: Kemenlu RI, 2021 dan data telah diolah kembali

Berdasarkan Tabel 2 dan Gambar 3 di atas, diketahui frekuensi nota dinas setiap hari, mempunyai nilai indeks kekonsuleran yang tinggi yaitu sebesar 4,77 bila dibandingkan dengan frekuensi nota dinas yang lain. Sedangkan nilai yang paling rendah atau sebesar 1,05 terdapat pada frekuensi nota dinas setiap tiga bulan. Oleh karena itu, semakin tinggi indeks kekonsuleran, yang menunjukkan angka 4,77, maka semakin banyak frekuensi pencatatan yang harus dilakukan. Dengan kata lain, semakin besar aktivitas kekonsuleran, maka pencatatan pengakuan dan pengukuran PBNBP berjenis pelayanan dilakukan setiap hari.

Terkait dengan revidi dokumen terhadap Permenlu 05 tahun 2022 disebutkan bahwa dalam mengakui pendapatan LO berjenis pelayanan, pendapatan tersebut diakui dengan mengacu pada *best practices* Perwakilan RI, yaitu pendapatan diakui pada saat adanya dokumen resmi berupa nota dinas fungsi konsuler, yang berisi rincian pendapatan yang telah direkapitulasi sesuai periode pendapatan, diterima oleh Bendahara Penerimaan. Sedangkan untuk pengukuran, disebutkan bahwa apabila penerimaan dalam mata uang asing dan diterima dalam rekening mata uang asing, sesuai dengan paragraf 62 PSAP nomor 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran, transaksi tersebut dicatat dalam mata uang Rupiah dengan menjabarkan jumlah mata uang asing tersebut menurut kurs penutup Bank Indonesia pada tanggal nota dinas Fungsi Konsuler untuk PNBPN layanan dan tanggal penerimaan di rekening Bendahara Penerimaan untuk PNBPN non layanan.

Terkait dengan revidi dokumen terhadap kertas kerja pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan dan laporan keuangan yang dilakukan terhadap 4 (empat) Satker Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian, dimana revidi dokumen dilakukan guna melihat besaran materialitas jika pengakuan dan pengukuran dilakukan sesuai SAP yaitu pada saat timbulnya hak atas pendapatan serta adanya aliran masuk sumber daya ekonomi, secara keseluruhan tidak terdapat nilai yang signifikan atau material antara pengakuan atau pengukuran sesuai SAP dengan nota dinas. Seperti yang terlihat pada tabel 3 di bawah ini:

Tabel 3. Perbandingan Pengakuan dan Pengukuran antara SAP dengan Nota Dinas

Nama Akun	Nilai Pendapatan LO sesuai Tanggal Nota Dinas	Nilai Pendapatan LO sesuai SAP	Selisih	Keterangan
Perwakilan RI Cape Town				
Pendapatan Paspur	Rp18.974.831	Rp18.931.319	Rp43.512	Periode Triwulan 3 hingga 4 Tahun 2021
Pendapatan Dokumen Kekonsuleran	Rp14.185.915	Rp14.217825	(Rp.31.910)	
Perwakilan RI Rabat				
Pendapatan Visa	Rp3.037.923	Rp3.031.586	Rp6.337	Periode Semester I hingga II Tahun 2021
Pendapatan Paspur	Rp27.186.340	Rp27.212.520	(Rp26.180)	
Pendapatan Dokumen Kekonsuleran	Rp14.824.331	Rp14.877.614	(Rp53.283)	
Perwakilan RI Sarajevo				
Pendapatan Paspur	Rp3.858.390	Rp3.844.410	Rp13.980	Periode Semester I hingga II Tahun 2021
Pendapatan Legalisasi Dokumen	Rp1.066.175	Rp1.066.175	Rp0	
Perwakilan RI Quito				
Pendapatan Visa	Rp728.600	Rp703.250	Rp25.350	Periode Semester I hingga II Tahun 2021
Pendapatan Paspur	Rp2.374.290	Rp2.380.680	(Rp6.390)	
Pendapatan Dokumen Kekonsuleran	Rp2.619.920	Rp2.600.240	Rp19.680	

Sumber: Kemenlu RI, 2021 dan data diolah kembali oleh penulis

Pengukuran nilai pendapatan LO masing-masing Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian sesuai SAP dilakukan berdasarkan nilai mata uang valuta setempat ataupun mata uang Dollar Amerika Serikat sesuai dengan kurs bank sentral masing-masing negara pada tanggal bukti pembayaran atau tanggal masuknya pendapatan PNPB berjenis pelayanan ke rekening Bendahara Penerimaan. Selisih yang terjadi merupakan selisih nilai pengakuan dan pengukuran dikarenakan adanya gap atau selisih waktu pengakuan dan pengukuran antara dokumen nota dinas dengan tanggal SAP yaitu timbulnya hak atas pendapatan dan adanya aliran masuk sumber daya ekonomi. Dasar pengakuan dan pengukuran berdasarkan SAP adalah dokumen kwitansi pembayaran atau tanda bukti pembayaran, bukti transfer dan/atau bank statement yang menunjukkan adanya pembayaran melalui bank transfer.

Data lain diperoleh dari proses wawancara yang dilakukan terhadap 9 (sembilan) narasumber yang berasal dari baik pihak internal Kemenlu RI maupun eksternal. Pihak internal Kemenlu RI seperti Kepala Bagian Akuntansi dan Pelaporan Anggaran, Auditor Inspektorat Jenderal, serta 5 (lima) Bendahara Penerimaan/Fungsi Konsuler/Staf Administrasi masing-masing Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian sampel. Sedangkan pihak eksternal berasal dari Anggota Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) dan Auditor Eksternal BPK RI. Pemilihan narasumber internal Kemenlu RI berdasarkan jabatan dan fungsi pengawasan internal

Berdasarkan teknik-teknik analisis dan 3 (tiga) kata utama yang menjadi perhatian narasumber, terdapat beberapa hasil analisis pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan dengan SAP.

Analisis pertama adalah pengakuan berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan yang sesuai dengan SAP adalah transaksi PNBPN berjenis pelayanan tersebut diakui pada saat adanya keterjadian. Bila merujuk kepada SAP, pengakuan pendapatan berbasis akrual sendiri diakui pada saat timbulnya hak atas pendapatan tersebut atau adanya aliran masuk sumber daya ekonomi. Namun bila dikaitkan dengan fenomena pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan dimana memiliki *gap* yang berbeda dengan pengakuan dan pengukuran menurut SAP yaitu setiap hari, setiap minggu, setiap 2 minggu, setiap bulan, dan setiap 3 bulan, maka harus mempertimbangkan kembali faktor biaya dan manfaat yang ada dalam melakukan pencatatan tersebut, apakah sistem yang dimiliki dapat mengakomodir pencatatan pengakuan dan pengukuran tersebut. Bila memperhatikan kondisi Perwakilan RI yang menjadi fokus penelitian, keterjadian transaksi pengakuan dan pengukuran di setiap Perwakilan RI memiliki jumlah yang berbeda-beda. Untuk Perwakilan RI yang mempunyai indeks kekonsuleran yang tinggi, merefleksikan bahwa Perwakilan RI tersebut memiliki formasi SDM yang banyak sehingga menerapkan frekuensi pencatatan setiap hari, dibandingkan dengan Perwakilan RI yang mempunyai indeks kekonsuleran yang rendah yang merefleksikan bahwa Perwakilan RI tersebut memiliki formasi SDM yang sedikit sehingga menerapkan frekuensi pencatatan setiap 3 bulan. Berdasarkan keterjadian, hal ini memungkinkan bagi Perwakilan RI untuk melakukan pencatatan sesuai dengan tingkat keterjadian jumlah transaksi atau dapat disesuaikan dengan faktor biaya dan manfaat yang terjadi.

Bila dikaitkan dengan teori akuntabilitas publik menurut Bovens, pencatatan pengakuan dan pengukuran yang telah memperhatikan kondisi atau sistem berdasarkan biaya dan manfaat yang dihasilkan juga telah sesuai. Hal ini dikarenakan Perwakilan RI yang melakukan pencatatan tersebut telah secara konsisten dan akuntabel melaporkan hasil pencatatan ini. Selain itu juga, dalam hal melakukan pencatatan, Perwakilan RI juga telah *comply* terhadap aturan atau SOP yang ditetapkan mengingat aturan dan SOP yang ditetapkan juga telah memperhatikan unsur biaya dan manfaat yang telah dipetakan oleh Perwakilan RI.

Analisis kedua, mengingat praktek yang telah berjalan di Kemenlu RI bahwa pencatatan dilakukan berdasarkan nota dinas sehingga menyebabkan terjadinya variasi periode pencatatan, maka diperlukannya suatu penyesuaian atas transaksi tersebut. Penyesuaian tersebut dapat diaplikasikan pada periode penyusunan laporan keuangan tahunan. Hal ini mengingat berdasarkan SAP, transaksi dengan sifat pelayanan juga harus memperhatikan tingkat penyelesaian transaksi yang dilakukan. Berdasarkan tingkat penyelesaian tersebut, nantinya Perwakilan RI harus dapat memisahkan apakah transaksi tersebut dapat diakui sebagai pendapatan atau transaksi tersebut harus disajikan sebagai kewajiban.

Implementasi Pengakuan dan Pengukuran PNBPN Berjenis Pelayanan Dilihat Dari Sudut Pandang Analisis Biaya dan Manfaat.

Cost Benefit Analysis (CBA) dalam pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan dilakukan dengan membagi komponen biaya dan manfaat yang dinilai dalam bentuk anggaran atau uang (*tangible*) maupun yang tidak dapat diukur dengan nilai pasar (*intangible*). Biaya yang akan dikeluarkan Kementerian Luar Negeri atau dalam hal ini Satker Perwakilan RI sehubungan dengan penerapan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan sesuai dengan periode pencatatan setiap hari adalah biaya mutasi atau penambahan pegawai atau biaya administrasi bank. Selain biaya, manfaat dari pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan yang bersifat *tangible* dan *intangible* juga akan teridentifikasi. Biaya dan manfaat dari komponen berwujud dapat dilihat pada tabel 4 di bawah ini.

Tabel 4. Cost Benefit Analysis terhadap Pengakuan dan Pengukuran Berbasis AkruaI atas PNBp Berjenis Pelayanan Komponen Tangible

	Pencatatan Setiap Hari	Pencatatan Sesuai Nota Dinas
Cost:		
Biaya Mutasi Pegawai atau Penambahan Formasi Pegawai	Rp1.000.000.000,00	-
Biaya Administrasi Bank	US\$ 75-110 (d disesuaikan dengan besaran transaksi)	-
Benefit:		
Jumlah transaksi yang diinput dalam Kertas Kerja		Jumlah transaksi yang diinput tidak lebih banyak dibandingkan bila dilakukan pencatatan secara harian.

Sumber: Data yang diproses oleh penulis

Keterangan:

- Kolom setiap hari menginformasikan komponen biaya dan manfaat atas Perwakilan RI yang pada prakteknya tidak mengaplikasi pencatatan setiap hari namun seolah-olah menerapkan pencatatan menjadi setiap hari.
- Kolom pencatatan sesuai nota dinas menginformasikan komponen biaya dan manfaat atas Perwakilan yang pada prakteknya mengaplikasi pencatatan sesuai nota dinas.

Biaya mutasi atau penambahan formasi pegawai sebesar Rp1.000.000.000,00 harus dianggarkan oleh Kemenlu RI bila pengakuan dan pengukuran PNBp berjenis pelayanan dilakukan pada saat timbulnya hak atas pendapatan atau pada saat adanya aliran dana yang masuk ke rekening Bendahara Penerimaan. Jumlah tersebut terdiri atas komponen biaya barang pindahan yang disesuaikan dengan golongan dan status perkawinan, biaya tiket yang disesuaikan dengan jumlah keluarga, biaya akomodasi selama maksimal 2 bulan, serta biaya pinjaman resmi dimana semua komponen tersebut disesuaikan sesuai standar pada peraturan terkait. Selain itu, Perwakilan RI juga harus menganggarkan anggaran lebih terkait penambahan biaya administrasi bank jika Perwakilan RI harus melakukan pencatatan setiap hari. Hal ini perlu dilakukan guna menyesuaikan pola pencatatan tersebut dengan penyetoran PNBp berjenis pelayanan ke kas negara. Oleh karena itu, jika nilai PNBp berjenis pelayanan yang dihasilkan lebih kecil daripada biaya administrasi bank yang akan dikeluarkan, maka hal ini akan tidak efisien dari sisi anggaran. Terkait dengan jumlah transaksi yang diinput dalam kertas kerja, jumlah transaksi yang akan diinput sesuai dengan nota dinas akan menghasilkan jumlah transaksi dalam jumlah yang tidak terlalu banyak dibandingkan dengan pencatatan setiap hari. Hal ini karena pencatatan menggunakan nota dinas menggabungkan setiap transaksi penerimaan PNBp berjenis pelayanan menurut frekuensi yang ditetapkan Perwakilan RI baik itu setiap hari, setiap minggu, setiap 2 minggu, setiap bulan, maupun setiap 3 bulan. Hal ini akan memudahkan Bendahara Penerimaan/Staf Administrasi dalam melakukan penginputan pada kertas kerja.

Selain komponen berwujud, komponen tidak berwujud juga menjadi pertimbangan dalam mengevaluasi pengakuan dan pengukuran berbasis akruaI atas PNBp berjenis pelayanan ini. Biaya dan manfaat tidak berwujud ditunjukkan pada tabel 5 di bawah ini.

Tabel 5. Cost Benefit Analysis terhadap Pengakuan dan Pengukuran Berbasis AkruaI atas PNBp Berjenis Pelayanan Komponen Intangible

	Pencatatan Setiap Hari	Pencatatan Sesuai Nota Dinas
Cost:		
Biaya Waktu	Penambahan waktu diperlukan untuk menyelesaikan penginputan pengakuan dan p pengukuran PNBp berjenis pelayanan	-

Biaya psikologis	Ada perasaan waspada dan kehati-hatian yang lebih dalam mengakui dan mengukur PNBPN berjenis pelayanan	Ada perasaan waspada dan kehati-hatian dalam mengakui dan mengukur PNBPN berjenis pelayanan
Benefit:		
Kemudahan penginputan dalam kertas kerja	-	Kemudahan penginputan pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan karena format yang harus diinput tidak banyak
Minim dalam hal koreksi	-	Koreksi yang ada atas transaksi yang diinput tidak terlalu banyak
Fleksibilitas Tugas	-	Dapat melakukan pekerjaan tambahan yang lain

Sumber: Data yang diproses oleh penulis

Keterangan:

- Kolom setiap hari menginformasikan komponen biaya dan manfaat atas Perwakilan RI yang pada prakteknya tidak mengaplikasi pencatatan setiap hari namun seolah-olah menerapkan pencatatan menjadi setiap hari.
- Kolom pencatatan sesuai nota dinas menginformasikan komponen biaya dan manfaat atas Perwakilan yang pada prakteknya mengaplikasi pencatatan sesuai nota dinas.

Penentuan biaya waktu terkait dengan beberapa aktivitas tambahan yang harus dilakukan. Aktivitas-aktivitas tersebut seperti melakukan penambahan *rows* pada kertas kerja dimana format kertas kerja yang digunakan masih berbentuk Microsoft Excel, pencarian kurs tengah bank sentral sesuai dengan tanggal pengakuan pendapatan, dan pengecekan hasil penginputan di dalam kertas kerja.

Biaya psikologis yang muncul merupakan situasi dimana terdapat perasaan yang ekstra waspada dan hati-hati dalam pelaksanaannya. Hal ini dikarenakan pencatatan pengakuan dan pengukuran setiap hari akan menyebabkan banyaknya transaksi yang harus diinput ke dalam kertas kerja sehingga membutuhkan kehati-hatian guna meminimalisir risiko salah input yang mungkin terjadi. Jika terdapat kesalahan input, maka akan terjadi kesalahan penyajian nilai pendapatan-LO dalam laporan keuangan.

Kemudahan penginputan dalam kertas kerja, minim dalam hal koreksi, dan fleksibilitas tugas merupakan benefit yang dihasilkan atas *best practices* yang telah berlangsung selama ini. Kemudahan penginputan dalam kertas kerja dikarenakan transaksi-transaksi yang terjadi dalam waktu sehari dapat dikompilasi secara periode setiap minggu, 2 minggu, setiap bulan, maupun tiga bulanan sehingga memudahkan Bendahara Penerimaan atau staf untuk melakukan penginputan di dalam kertas kerja yang masih berbentuk Microsoft Excel. Selain itu, hal ini juga dapat meningkatkan produktivitas kerja Bendahara Penerimaan sehingga Bendahara Penerimaan dapat melaksanakan tugas pekerjaan lain selain pencatatan pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan ini. Hal ini dikarenakan sumber daya manusia yang terdapat pada Perwakilan RI sangat terbatas dimana dengan kondisi terbatasnya sumber daya manusia tersebut harus melaksanakan berbagai macam pekerjaan. Oleh karena itu, dengan adanya kemudahan dalam hal penginputan dalam kertas kerja, akan menimbulkan kehati-hatian sehingga dapat meminimalisir risiko salah saji pada laporan keuangan.

Penggolongan pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan ke dalam komponen *tangible* dan *intangible* ini dapat menjawab teori akuntabilitas publik atas pelaporan laporan keuangan kepada stakeholders. Penyajian pengakuan dan pengukuran pendapatan LO sesuai dokumen nota dinas merupakan pertanggungjawaban yang memungkinkan dilakukan oleh Perwakilan RI di luar negeri mengingat adanya faktor biaya dan manfaat yang timbul bila pengakuan dan pengukuran dilakukan sesuai dengan SAP atau timbulnya hak atas pendapatan serta adanya aliran masuk sumber daya ekonomi.

Temuan penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Monika Shanty Ista Purta et al., (2022), Andea et al., (2020), serta Fajriyah (2019), di mana objek penelitian tersebut telah menerapkan pengakuan dan pengukuran pendapatan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang berlaku tanpa memperhatikan faktor-faktor biaya dan manfaat yang terjadi. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Yuwana et al., (2016) didasarkan atas jenis penerimaan perpajakan. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Pertiwi dan Wijayanti (2023), membandingkan biaya dan manfaat atas objek penelitian yang berbeda yaitu pada KAI. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat melakukan evaluasi dengan rentang periode yang lebih panjang mengingat penelitian ini hanya menggunakan data pada tahun 2021.

KESIMPULAN

Penelitian ini berawal dari adanya fenomena pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan pada Kementerian Luar Negeri, khususnya Satker Perwakilan RI di luar negeri. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi kesesuaian pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan SAP dan menganalisis implementasi pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan dilihat dari sudut pandang analisis biaya dan manfaat. Berdasarkan pelaksanaan analisis terhadap data yang dihasilkan baik melalui revidi dokumen dan wawancara, didapatkan kesimpulan bahwa pengakuan dan pengukuran berbasis akrual atas PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan nota dinas dimana terdapat variasi periode pencatatan yaitu setiap hari, setiap minggu, setiap dua minggu, setiap bulan, dan setiap tiga bulan telah sesuai dengan SAP. Hal ini didasarkan karena pencatatan dilakukan pada saat adanya keterjadian transaksi atas pelayanan yang dilakukan dengan memperhatikan faktor biaya dan manfaat atas sistem yang ada pada Perwakilan RI. Jika sistem yang ada saat ini belum dapat mengakomodir pencatatan pada saat timbulnya hak atas pendapatan atau adanya aliran masuk sumber daya ekonomi maka dapat dilakukan pencatatan sesuai dengan nota dinas dengan memperhatikan penyesuaian yang harus dilakukan pada periode tahunan pada saat penyusunan laporan keuangan. Jika transaksi atas pelayanan tersebut belum sepenuhnya terselesaikan, maka transaksi tersebut tidak dapat diakui dan diukur sebagai pendapatan melainkan diakui dan diukur sebagai kewajiban pada periode pelaporan keuangan. Terkait dengan analisa implementasi pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan analisis biaya dan manfaat, Kementerian Luar Negeri melalui Satker Perwakilan RI di luar negeri telah mengimplementasikan pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan berdasarkan faktor biaya dan manfaat. Faktor-faktor biaya berwujud yang muncul jika Perwakilan RI melakukan pencatatan setiap hari adalah biaya mutasi pegawai dan biaya administrasi bank. Sedangkan manfaat berwujud yang muncul jika Perwakilan RI melakukan pencatatan sesuai nota dinas adalah jumlah transaksi yang diinput dalam kertas kerja. Faktor-faktor biaya tidak berwujud yang muncul jika Perwakilan RI melakukan pencatatan setiap hari adalah biaya waktu dan biaya psikologis. Sedangkan manfaat tidak berwujud jika perwakilan melakukan pencatatan sesuai nota dinas adalah faktor kemudahan penginputan transaksi, fleksibilitas tugas, dan faktor meminimalisir risiko kesalahan saji pada laporan keuangan. Adapun rekomendasi yang mungkin dapat diwujudkan di masa depan oleh Kementerian Luar Negeri adalah Kementerian Luar Negeri dapat membangun suatu sistem pencatatan yang terintegrasi dan terdigitalisasi. Hal ini dimaksudkan agar dengan adanya sistem yang terdigitalisasi akan menghilangkan ketidakseragaman frekuensi pencatatan sehingga pola pencatatan pengakuan dan pengukuran PNBPN berjenis pelayanan dapat diseragamkan. Selain itu, sistem ini diharapkan agar dapat mengklasifikasikan berdasarkan tingkat penyelesaian transaksi pelayanan apakah transaksi tersebut dapat disajikan sebagai pendapatan atau kewajiban. Sehingga pada akhirnya, risiko saji saji untuk akun pendapatan-LO pada laporan keuangan dapat diminimalisir dan laporan keuangan tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

UCAPAN TERIMA KASIH

Terima kasih penulis ucapkan kepada Keluarga. Prodi Maksi FEB-UI, Pembimbing, yang telah membantu dan mendukung penelitian ini sehingga dapat diselesaikan dengan baik.

REFERENSI

- Andea, S. G., Sondakh, J. J., & Budiarmo, N. S. (2020). ANALISIS PENGAKUAN PENDAPATAN DAN PENCATATAN AKUNTANSI PAJAK BUMI DAN BANGUNAN PERDESAAN DAN PERKOTAAN PADA BADAN PENGELOLA PAJAK DAN RETRIBUSI DAERAH KOTA BITUNG. *Going Concern : Jurnal Riset Akuntansi* 15(3), 2020, 307-315, 15(3), 307–315.
- Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. J. (2014). The Oxford Handbook of Public Accountability. In *The Oxford Handbook of Public Accountability* (Vol. 9780199237). <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199237821.001.0001>
- Cellini, S. R., & Kee, J. E. (2015). COST BENEFIT ANALYSIS VS COST EFFECTIVENESS. In *Handbook of Practical Program Evaluation*.
- Crouch, E. (2012). Policy evaluation using cost-benefit analysis: Empirical ramifications for two policy issues. *ProQuest Dissertations and Theses*, 86. http://proxy.cc.uic.edu/login?url=https://search.proquest.com/docview/1285529419?accountid=14552%0Ahttp://hz9pj6fe4t.search.serialssolutions.com?ctx_ver=Z39.88-2004&ctx_enc=info:ofi/enc:UTF-8&rft_id=info:sid/ProQuest+Dissertations+%26+Theses+A%26I&rft_val
- Fajriyah, L. N. & A. (2019). AKUNTANSI PENDAPATAN RETRIBUSI PEMAKAIAN PENDAPATAN DAERAH PROVINSI JAWA TENGAH Lenny Nur Fajriyah , Adilistiono. *Jurnal Aktual Akuntansi Keuangan Bisnis Terapan*, 2(1), 81–91. <https://jurnal.polines.ac.id/index.php/akunbisnis/article/view/1526>
- Ferryono, B., & Sutaryo, S. (2017). Manfaat Akuntansi Basis Akrua dan Akuntansi Basis Kas Menuju Akrua dalam Pengambilan Keputusan Internal Pemerintah Daerah. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 4(2), 143–158. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i2.6797>
- KSAP. (2012). *Buletin Teknis SAP No. 12 (PP 71 Th. 2010)*.
- Kementerian Luar Negeri. 2021. Laporan Keuangan Perwakilan RI Rabat Semester I sampai Triwulan III Tahun 2021. Perwakilan RI Rabat. Rabat.
- Kementerian Luar Negeri. 2022. Laporan Keuangan Perwakilan RI Rabat Semester II Tahun 2021. Perwakilan RI Rabat. Rabat.
- Kementerian Luar Negeri. 2021. Laporan Keuangan Perwakilan RI Cape Town Triwulan III Tahun 2021. Perwakilan RI Cape Town. Cape Town.
- Kementerian Luar Negeri. 2022. Laporan Keuangan Perwakilan RI Cape Town Semester II Tahun 2021. Perwakilan RI Cape Town. Cape Town.
- Kementerian Luar Negeri. 2021. Laporan Keuangan Perwakilan RI Sarajevo Semester I sampai Triwulan III. Perwakilan RI Sarajevo. Sarajevo.
- Kementerian Luar Negeri. 2022. Laporan Keuangan Perwakilan RI Sarajevo Semester II Tahun 2021. Perwakilan RI Sarajevo. Sarajevo.
- Kementerian Luar Negeri. 2021. Laporan Keuangan Perwakilan RI Quito Semester I sampai Triwulan III Tahun 2021. Perwakilan RI Quito. Quito.
- Kementerian Luar Negeri. 2022. Laporan Keuangan Perwakilan RI Quito Semester II Tahun 2021. Perwakilan RI Quito. Quito.
- Mardiasmo (2018). *Akuntansi Sektor Publik – Edisi Terbaru*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mio, Chiara; Fasan, M. (2013). *Materiality from financial towards non-financial reporting* (Issue October).
- Neuman, W. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches Seventh Edition*. Assex: Pearson Education Limited.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2016). Peraturan Pemerintah Nomor 49 Tahun 2016 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Kementerian Luar Negeri.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2019). Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2019 tentang Jenis dan Tarif Atas Jenis Penerimaan Negara Bukan Pajak Yang Berlaku Pada Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Luar Negeri No. 14 Tahun 2020 Tentang Perubahan Keempat atas Keputusan Menteri Luar Negeri Nomor SK.06/A/OT/VI/2004/01 Tahun 2004

- Tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Republik Indonesia di Luar Negeri. Pemerintah Republik Indonesia. (2020). Peraturan Menteri Luar Negeri Nomor 26 Tahun 2020 tentang Pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak Di Lingkungan Kementerian Luar Negeri.
- Pemerintah Republik Indonesia. (2022). Peraturan Menteri Luar Negeri Nomor 5 Tahun 2022 Tentang Petunjuk Teknis Akuntansi Kementerian Luar Negeri
- Pertiwi, D. B., & Wijayanti, N. A. (2023). INCOME TAX ARTICLE 21 INCENTIVES BORNE BY THE GOVERNMENT DURING THE COVID-19 PANDEMIC : COST-BENEFIT ANALYSIS APPROACH. *International Journal of Business and Economy EISSN: 2682-8359 / Vol. 5, No. 1, 19-32, 2023* [Http://Myjms.Mohe.Gov.My/Index.Php/Ijbec](http://Myjms.Mohe.Gov.My/Index.Php/Ijbec), 5(1), 19–32.
- Purta, M. S. I; Fitriyah, M. & Suryantara, A. B. (2022). Analisis Pengakuan, Pengukuran Dan Pengungkapan Pendapatan Pada Rumah Sakit Umum Daerah Kota Mataram. *Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi*, 2(1), 29–42. <https://doi.org/10.29303/risma.v2i1.183>
- Rahmawati, Y., & Puspita, A. D. (2021). Metode pencatatan dan pengaruhnya pada laporan keuangan. *Journal of Economic and Bussiness Retail*, 01, No : 0, 1–5.
- Ramadana, S. W., & Bahgia, S. (2023). Determinansi Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Owner Riset & Jurnal Akuntansi*. DOI : <https://doi.org/10.33395/owner.v7i2.1590>, 7(April), 1831–1840.
- Răzvan Hoinaru. (2023). *Financial reporting in Europe : Accounting for regulatory and technical challenges Submitted in partial fulfilment of the requirements of the Degree of Doctor of Philosophy Răzvan Hoinaru Queen Mary University of London January 2023* (Issue January).
- SAP. (2019). Standar Akuntansi Pemerintahan. *Komite Standar Akuntansi Pemerintahan*, 71, 160–173. <https://www.ksap.org/sap/wp-content/uploads/2021/07/Buku-SAP-2021-1.pdf>
- Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
- Yuwana, W. P., Djamhuri, A., & Andayani, W. (2016). Analisis Atas Pengakuan Pendapatan Pajak Dan Migas Saat Permulaan Implementasi Basis AkruaL Pada Akuntansi Pemerintah Pusat. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 71–88. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v2i1.38>
- <https://bpkp.go.id/perekonomian/konten/263/Penerimaan-Negara-Bukan-Pajak.bpkp>